

Split payment, crediti IVA e modello TR per il rimborso o compensazione

di [Giovanni Mocci](#)

Pubblicato il 3 Dicembre 2015

l'introduzione dello split payment genera crediti IVA per gli imprenditori che lavorano continuativamente con la Pubblica Amministrazione: analisi della problematica della gestione di tali crediti nell'ottica del consulente che deve predisporre e validare i modelli IVA TR

Con l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (cosiddetto *split payment*) introdotto, come noto, dall'art. 1, comma 629, lett. b, della legge 23 dicembre 2014, n.190 (legge di stabilità 2015), l'utilizzo del Mod TR è maggiormente diffuso nella prassi aziendale.

Mediante il Mod TR, infatti, è possibile chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile su base trimestrale (per i primi tre trimestri, di importo superiore a 2.582,28 euro) ovvero utilizzarla in compensazione F24 ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241 sino al plafond annuale di 700.000,00 euro .

Ebbene, in quest'ultimo caso della compensazione derivante dall'eccedenza di credito trimestrale, è utile tenere presente che essa non soggiace all'obbligo di apposizione del visto di conformità, anche se l'importo compensato supera i 15 mila euro.

Laddove, invece, il contribuente non proponga l'istanza trimestrale Mod TR, e pertanto l'eccedenza di credito IVA si determini solo su base annuale, vale a dire in sede di presentazione della dichiarazione IVA, il contribuente stesso, non solo rinunciarebbe al beneficio finanziario di anticipare il recupero del credito erariale tramite la compensazione in F24, ma dovrebbe subordinare la cennata compensazione all'adempimento dell'obbligo certificativo del credito da affidarsi a soggetti terzi (cosiddetto "visto di conformità" rilasciato da consulenti, revisori, ecc.).

In proposito è utile evidenziare quanto segue.

Credito infrannuale e Mod TR

Come noto, il rimborso dei crediti IVA trimestrali ³ deve essere chiesto ⁴, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, presentando, al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, un'istanza di rimborso utilizzando il modello IVA/TR21. Tale modello deve essere presentato – sempre entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento – anche nel caso in cui il contribuente intenda utilizzare in compensazione "orizzontale" i crediti IVA trimestrali; la compensazione sarà poi effettuata con il modello di pagamento unificato F24.

In base all'art. 8, c. 2, del DPR 542/1999, l'**apposita istanza** va presentata secondo le indicazioni riportate in apposito decreto del Ministro delle finanze.

Il decreto di cui trattasi è quello del 23 luglio 1975, con il quale l'allora Ministero delle Finanze stabilì, al comma 2, che l'istanza va presentata in relazione "a ciascuno dei primi tre trimestri solari", posto che le risultanze dell'ultimo trimestre confluiscono nella dichiarazione IVA annuale.

In base all'art.10 del decreto-legge n. 78 del 2009 (convertito dalla Legge 102 del 2009), il contribuente che, nel corso di un anno, intende utilizzare in **compensazione "orizzontale"** un credito IVA dei primi tre trimestri solari deve presentare l'istanza di cui al modello IVA/TR recante il credito prima di poter effettuare la compensazione utilizzando il modello di pagamento unificato F24 .

Se, però, l'importo oggetto del credito è superiore a 5 mila euro, il soggetto IVA, per poter procedere alla compensazione, dovrà attendere il giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza. Il "tetto" di 5 mila euro deve essere verificato in relazione alla somma dei crediti maturati nei primi tre trimestri di ciascun anno.

Resta per altro inteso che non basta maturare un credito IVA trimestrale per poterlo chiedere a **rimborso**, atteso che, come noto, occorre che ricorrano anche i presupposti di cui all'art.30 del DPR 633/72 (richiamato dall'art. 38-bis, c. 2, del DPR 633/72 relativo al rimborso per periodi inferiori all'anno), e cioè:

- a) che si verifichi il presupposto dell'effettuazione di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- b) che ricorra l'ipotesi di effettuazione nel trimestre di riferimento di operazioni non imponibili per ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo;
- c) che si tratti di contribuenti che hanno realizzato nel trimestre di riferimento acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili;
- d) che ricorra il caso di operatori non residenti che si sono identificati direttamente in Italia ai fini IVA ovvero che abbiano nominato un rappresentante fiscale;
- e) che la fattispecie riguardi soggetti che hanno effettuato talune tipologie di operazioni attive nei confronti di soggetti non residenti.

Ora, proprio l'attuazione del meccanismo della cosiddetta "*scissione dei pagamenti*" (cioè dello *split payment*) introdotto dall'art. 1, c. 629, lett. b, della citata legge 23 dicembre 2014, n. 190, è stata ampliata la platea dei soggetti per i quali può potenzialmente ricorrere l'ipotesi di cui alla lettera a) volta ad integrare il presupposto per la richiesta di rimborso IVA trimestrale.

Come noto, infatti, in relazione alle operazioni poste in essere nei confronti delle pubbliche amministrazioni contemplate dalla norma, il meccanismo della scissione dei pagamenti comporta che l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dall'amministrazione acquirente

direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

L'applicazione del citato meccanismo comporta, per il contribuente, la contrazione dell'aliquota media sul volume di affari da indicare nel rigo TA13, colonna 1 del Mod TR, in quanto le operazioni attive soggette allo *split payment* incidono sì sul volume di affari di periodo di rigo TA14 colonna 1, ma non determinano imposta a debito da riportare in rigo TA13, colonna 2 del citato Mod TR, giacché, come visto, al versamento dell'imposta provvede direttamente la pubblica amministrazione committente.

L'effettiva utilizzabilità in compensazione del credito IVA infrannuale

Come visto, stante quanto previsto dall'art. 17, c. 1, del D.Lgs. 241/1997 nella formulazione risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 2, comma 50, legge 28 giugno 2012, n. 92, la compensazione orizzontale del credito IVA relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiori a 5.000,00 euro annui può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza da cui il credito emerge.

In base poi a quanto previsto dall'art.10, comma 7, del citato DL n.78 del 1.7.2009, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

I versamenti F24 recanti saldo finale di importo pari a zero debbono essere eseguiti esclusivamente mediante i servizi telematici ENTRATEL e va in proposito tenuto presente che:

- il credito IVA di importo in dichiarazione annua sino 5.000,00 euro può essere utilizzato in compensazione F24 senza rendersi necessaria la presentazione della dichiarazione antecedente all'utilizzazione del credito (è invece, come visto, necessaria la presentazione del Mod TR se trattasi di credito infrannuale);
- il credito IVA di importo superiore a 5.000,00 euro può essere compensato solo se è preventivamente presentata la dichiarazione annuale o il Mod TR;
- il credito IVA di importo superiore a 15.000,00 euro può essere utilizzato a credito in F24 solo se la dichiarazione IVA annuale nella quale detto credito è indicato reca l'apposizione del visto di conformità.

Sotto il profilo procedimentale, dunque, la compensazione "orizzontale" di crediti IVA trimestrali indicati nelle istanze di compensazione Mod TR presentate entro il 30 aprile, il 30 luglio e il 30 ottobre di ogni anno, se l'importo compensato supera il "tetto" di 5.000,00 euro, potrà essere effettuata solo a partire, rispettivamente, dal 16 maggio, dal 16 agosto e dal 16 novembre di ciascun anno.

Come visto, invece, prima delle modifiche introdotte dal citato decreto-legge n. 78 del 2009, la compensazione "orizzontale" poteva essere fatta a partire dal primo giorno successivo a ciascun trimestre solare, e, quindi, anche prima della presentazione dell'istanza di compensazione all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Credito IVA infrannuale in compensazione fuori dell'ambito del visto di conformità

In relazione alle concrete modalità di compensazione di un credito IVA trimestrale per un ammontare superiore a 5.000,00 euro annui, è anche da rilevare che, se, da un lato, alla relativa istanza non deve essere apposto il visto di conformità anche se l'importo compensato supera i 15 mila euro (condizione, invece, indispensabile per la compensazione dei crediti annuali), dall'altro, il modello di pagamento unificato F24 con cui la compensazione è operata deve essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dalla stessa (al pari della compensazione dei crediti annuali).

Stante infatti il disposto del citato art.10, comma 7, del citato DL n.78 del 1.7.2009, l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità per i crediti oggetto di compensazione orizzontale ricorre con esclusivo riguardo alle “dichiarazioni” dalle quali emerge il credito IVA oggetto della compensazione stessa.

A stretto rigore, al Mod TR non può essere attribuita la qualifica di “dichiarazione” perché esso non ha natura accertativa del tributo ma costituisce istanza meramente ricognitiva del credito IVA, al fine di determinare le condizioni soggettive ed oggettive poste dall'art.30 del DPR 633/72 per la sussistenza della rimborsabilità o della compensabilità del credito stesso.

Ciò stante, nell'ambito delle compensazioni in sede di modello di pagamento ex art.17 del D.Lgs 241/1997, poiché le disposizioni sul visto di conformità di cui all'art.35 dello stesso D.Lgs 241/1997 trovano applicazione con esclusivo riguardo ai crediti emergenti da “dichiarazioni”, è corretto ritenere che la portata applicativa delle disposizioni di cui all'art.10 del DL 78/2009 non operi con riferimento al Mod TR e che pertanto il credito infrannuale può essere utilizzato in compensazione anche oltre i 15.000,00 euro senza l'apposizione del visto di conformità .

A questo proposito è stato espresso l'avviso dell'Agenzia delle Entrate, che nella Circolare 12-03-2010, n. 12/E (Cfr. il paragrafo 2.7) ha precisato che “Non è richiesta l'apposizione del visto di conformità sulle istanze trimestrali; tale onere ricade solo sulle dichiarazioni annuali da cui emerge un credito IVA di importo superiore a 15.000 euro che il contribuente intende utilizzare in compensazione”” .

Sul piano operativo, dunque, il contribuente è abilitato ad utilizzare il credito IVA infrannuale indicato nel rigo TD7 nella compensazione F24 senza che ricorra l'obbligo di apporre il visto di conformità, anche se il credito stesso eccede la soglia dei 15.000,00 euro, e sempre ben inteso sino a concorrenza del citato plafond annuo di euro 700.000,00.

E' dunque importante monitorare la sussistenza o no del requisito per formulare l'istanza di cui al Mod TR giacché, laddove detta istanza non venga proposta pur integrandosi il presupposto, verrebbe a determinarsi un'eccedenza di credito su base annuale che ne subordinerebbe l'utilizzo in compensazione F24 solo corredata da visto di conformità.

Come evidenziato, l'istanza di rimborso infrannuale può essere presentata per i primi tre trimestri solari, atteso che l'eventuale credito del quarto trimestre confluisce nella dichiarazione annuale IVA e in quella sede potrà essere chiesto a rimborso o compensazione. Infatti, nella sezione “periodo di riferimento” del Mod TR è possibile indicare valori da 1 a 3, non anche il “4” .

E' probabile, a questo proposito, che il quadro VX della dichiarazione IVA annuale per l'anno 2015 (Mod IVA/2016) sia opportunamente integrato con particolare riguardo ai contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso e cioè ai contribuenti che rientrano tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi dell'art.38bis, comma 10, del DPR 633/72.

In questo senso per effetto dell'art.8 del DM 23 gennaio 2015 ha esteso l'erogazione prioritaria dei rimborsi delle eccedenze IVA ai contribuenti soggetti allo *split payment* per le operazioni realizzate nei confronti delle pubbliche amministrazioni. La casella 4 del rigo VX4 dovrà pertanto essere compilata per tener conto di tale casistica.

Sotto il profilo operativo, merita di ricordare che l'importo delle eccedenze detraibili relative ai primi tre trimestri dell'anno, utilizzate in compensazione con il modello F24 fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale, vanno indicate nel rigo VL22 della dichiarazione annuale IVA (il riferimento è al Mod IVA/2015).

Per tale ragione, avendo riguardo al meccanismo di liquidazione IVA su base annuale, le compensazioni infrannuali effettuate nel corso del periodo di imposta incidono con segno negativo nella determinazione del credito di rigo VL33, e quindi di rigo VL39, credito invece soggetto all'apposizione del visto di conformità se di importo eccedente i 15 mila euro.

Invece, le operazioni realizzate nel quarto trimestre del periodo di imposta concorrono all'eventuale credito di rigo VL4 ed impattano direttamente nella formazione del credito di rigo VL33

3 dicembre 2015

Giovanni Mocci

1Detto limite è fissato dall'art. 30, c. 3, del DPR 633/72 (espresso in 5.000.000 di lire), disposizione richiamata dall'art. 38-bis, c. 2, del DPR 633/72

2Limite fissato dall'art. 9, c. 2, del DECRETO-LEGGE 8 aprile 2013, n. 35 convertito con modificazioni dalla L. 6 giugno 2013, n. 64

3Il rimborso trimestrale è disciplinato dal combinato disposto degli articoli 30 e 38-bis del DPR n. 633 e dell'art. 8 del DPR 14 ottobre 1999, n. 542.

4A norma del secondo comma dell'art. 8 del DPR n. 542 del 1999.

5A stretto rigore, sembra potersi ritenere che per i crediti di importo compreso tra 2.582,28 euro e 5.000,00 euro la compensazione possa essere effettuata senza essere preventivamente presentato il Mod TR, fermo restando la sua presentazione (nei termini previsti) per dichiarare il credito stesso e per indicarne i presupposti per operare la compensazione trimestrale del credito medesimo.

Tuttavia, nel sito dell'Agenzia delle Entrate come a voler estendere il preventivo invio del Mod TR ha espressamente precisato che "Se, in alternativa alla richiesta di rimborso, si chiede l'utilizzo in compensazione del credito Iva, occorre tener conto del fatto che, in linea generale, l'utilizzo in compensazione del credito infrannuale è consentito solo dopo la presentazione dell'istanza. Il superamento, inoltre, del limite di 5.000 euro annui, riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno, comporta l'obbligo di utilizzare i predetti crediti a partire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza di rimborso/compensazione. Inoltre, per la compensazione devono essere utilizzati esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Fisconline o Entratel)"

6In base a quanto previsto dall'art. 11, c. 2 del DL 24.4.2014 n. 66 (convertito con modificazioni dalla Legge 23.6.2014 n. 89)

7Resta inteso che a diverse conclusioni si deve pervenire nell'ipotesi di credito IVA chiesto a rimborso, per la quale valgono le regole previste dall'art. 38-bis del DPR 633/72

8In tal senso l'Agenzia delle Entrate si è espressa anche nel paragrafo 2.2. della circolare n. 1/E del 2010.

9Anche il quadro VL del modello IVA di dichiarazione annuale, rigo VL22 reca la rubrica "Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del ... compensato nel mod. F24".